

Audience publique du 22 juillet 2009

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24733 du rôle et déposée le 14 août 2008 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à L-..., portant introduction d'un recours à l'encontre d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 2 juillet 2008 ayant rejeté comme non fondée sa réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2006, émis le 17 octobre 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 décembre 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Monsieur ... au greffe du tribunal administratif le 19 décembre 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en sa plaidoirie.

Suite au dépôt de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2006 en date du 9 août 2007, le bureau d'imposition Luxembourg 2 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le bureau d'imposition* », émit en date du 17 octobre 2007 à l'égard de Monsieur ..., un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques relatif à l'année 2006.

Par courrier daté du 20 octobre 2007, Monsieur ... introduisit une réclamation à l'encontre de ce bulletin auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « *le directeur* ».

Par décision datée du 2 juillet 2008 (n° C 14142 du rôle), le directeur rejeta ladite réclamation comme non fondée au terme de la motivation suivante :

« *Vu la requête introduite le 22 octobre 2007 par le sieur..., demeurant à L- ... , pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2006, émis le 17 octobre 2007;*

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les formes (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir refusé la prise en compte de frais pour matériel informatique;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle);

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle);

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en considération ni le coût d'un nouvel ordinateur personnel ni celui d'autre matériel informatique accessoire (écran, souris, lecteur de disque, boîtier, etc.) qui lui serviraient quasi exclusivement pour l'exercice de sa profession de professeur de biologie et des activités y rattachées;

Considérant que le réclamant fait valoir, dans la déclaration d'impôt de l'année litigieuse, comme frais d'obtention en relation avec son revenu provenant d'une occupation salariée, entre autres, la somme de 1.102,96 euros se composant de 79,32 euros d'amortissement, pour deux mois, d'un nouvel ordinateur personnel et de 1.023,64 euros pour autre matériel informatique accessoire;

que les factures relatives à l'acquisition de ce matériel informatique, datées entre le 27 octobre 2007 et le 23 novembre 2007 ne renseignent pas toutes le nom de l'acquéreur;

Considérant qu'en vertu de l'article 105 alinéa 1^{er} de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes;

Considérant que l'article 12 alinéa 1^{er} L.I.R. dispose que ne sont déductibles ni dans les différentes catégories de revenus nets ni du total des revenus nets « les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité »;

Considérant que les dépenses pour instruments de travail sont soumises aux règles générales délimitant, d'une part, les frais d'obtention et, d'autre part, les dépenses privées, telles qu'elles se dégagent notamment des articles 105 alinéa 1^{er} et 12 n° 1^{er} décrits ci-avant (circulaire du directeur des contributions L.I.R. n° 105/2 du 16 mars 1998 donnant des précisions relatives au régime fiscal de certains frais d'obtention) ;

que ces règles précisent que les dépenses en question ne constituent des frais d'obtention que si elles servent exclusivement ou quasi exclusivement (à raison de 90% ou

plus) à l'exercice de l'activité professionnelle et que dans ce cas la déduction fiscale porte sur l'intégralité de la dépense;

que, par contre, lorsque ces dépenses servent à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées, une ventilation de la dépense en une quote-part non déductible afférente au train de vie et une quote-part formant des frais d'obtention n'entre en ligne de compte, à titre exceptionnel, qu'en présence de critères objectifs permettant une séparation aisément réalisable et contrôlable de ces dépenses;

qu'à défaut d'une possibilité de séparation facile et nette, les dépenses en rapport avec un bien utilisé dans le cadre du train de vie privé ne peuvent être scindées par voie de taxation sommaire en des dépenses de train de vie non déductibles et en des frais d'obtention et que dans ce cas la dépense intégrale est à considérer comme non déductible;

Considérant que si, il y a un certain nombre d'années, un ordinateur personnel pouvait régulièrement être considéré comme un instrument de travail, les possibilités d'utilisation pour la vie privée ayant été fortement limitées et le coût du bien prohibitif par rapport à cet usage privé restreint, il en est autrement à l'heure actuelle où un ou plusieurs ordinateurs personnels équipent la majorité des ménages [Suivant bulletin du STATEC N° 1-2006, Les TIC en 2005, page 12, « près de 3 ménages sur 4 (75%) possèdent un ordinateur personnel ou portable, soit 117000 ménages, ce qui représente un des taux d'équipement les plus élevés de l'UE juste derrière la Suède (80%) et les Pays-Bas (78%) »] et servent à la fois à la documentation professionnelle, à la communication professionnelle et privée (courriels ; traitement de texte), à la récolte d'informations en relation avec l'emploi et les loisirs (Internet), à la réalisation de calculs financiers du ménage et même de support ludique et d'agenda ; qu'ainsi, d'après une vue typisée, l'ordinateur personnel relève, de nos jours, du domaine de la sphère privée, même si l'utilisation dans la sphère des revenus est non négligeable voire dominante ;

Considérant qu'il n'est nullement contesté en l'espèce que le réclamant utilise couramment, et même de façon prépondérante, son ordinateur pour de multiples tâches en relation avec son emploi, ni d'ailleurs que l'acquisition de ce bien ait été motivée également par des raisons professionnelles ; qu'il a d'ailleurs établi à suffisance la connexion entre matériel litigieux et activité professionnelle ;

Considérant cependant que le législateur a, par l'instauration du principe de l'interdiction de ventilation (Aufteilungsverbot), ancré à l'article 12 L.I.R., « voulu couper court aux problèmes de preuve soulevés par une telle ventilation, ainsi qu'il résulte des travaux préparatoires ... et notamment de la comparaison entre le commentaire gouvernemental, l'avis de la chambre de commerce et le rapport de la commission spéciale ; Considérant qu'il n'est pas indifférent de constater qu'en République Fédérale d'Allemagne la jurisprudence relative au § 12 EStG, qui a servi de modèle à l'article 12 L.I.R., y voit une expression de l'égalité devant l'impôt dans la mesure où la disposition ainsi interprétée empêche certains contribuables de profiter de leur position économique et sociale pour déduire de leurs recettes brutes une partie des dépenses de train de vie que d'autres contribuables sont réduits à payer sur leurs revenus nets après impôt ... ; que ce n'est donc qu'à titre exceptionnel et pour des motifs d'équité propres à chaque espèce qu'elle admet une ventilation, à condition que la séparation des parts privée et professionnelle ne dépende pas d'une estimation sommaire mais repose sur des données objectives et faciles à vérifier » (décision directoriale de juridiction contentieuse du 17 novembre 1982, n° C5951 du rôle) ;

Considérant cependant qu'en matière d'utilisation d'un ordinateur personnel, de tels critères objectifs et contrôlables font régulièrement défaut, et sont même difficilement concevables ; qu'ainsi le principe de l'interdiction de ventilation sort pleinement ses effets et s'oppose à la qualification de l'ordinateur comme instrument de travail au sens de l'article 106 L.I.R. et, par la suite, à la déduction du coût pour l'acquisition de l'appareil et de ses accessoires tant matériels qu'immatériels, dans tous les cas où le contribuable reste à défaut de produire la preuve d'une utilisation exclusive ou quasi exclusive à des fins professionnelles, i.e. d'une utilisation privée inférieure à dix pour cent, sans préjudice toutefois de la faculté de déduire le coût de logiciels spécifiques, exclusivement utilisables dans le cadre de la profession ;

Considérant qu'en l'espèce le réclamant a bien énuméré les nombreuses applications de son matériel informatique dans le domaine de son activité professionnelle ; qu'il est resté néanmoins à défaut de fournir des preuves ou des éléments de preuve que, contrairement à la vue typisée d'une utilisation mixte, il n'aurait pas fait usage de son équipement dans sa vie privée ; qu'à cet effet il est d'ailleurs oiseux d'avancer le moyen de la présence de plusieurs ordinateurs au ménage, cette pratique étant devenue courante dans de nombreux ménages, surtout dans ceux avec enfants en âge de scolarité, et constituant nullement une preuve que l'ordinateur litigieux soit exclusivement réservé à l'usage professionnel d'un des membres de la famille alors que les autres appareils ne le fussent pas, ou le fussent en moindre mesure ;

Considérant qu'il s'ensuit que la déduction des frais pour ordinateur personnel se heurte en l'espèce à des prescriptions légales, notamment celles de l'article 12 L.I.R., et que le refus de déduction n'est nullement, comme l'entend le réclamant, le fruit d'une décision arbitraire du préposé, alors que d'autres contribuables, sous la compétence de bureaux d'imposition différents, auraient bénéficié d'une telle déduction en tant que frais d'obtention ;

Considérant, à cet égard, que si un autre contribuable avait bénéficié d'une telle déduction, le réclamant ne peut cependant s'en prévaloir pour réclamer la même faveur, contrairement aux dispositions de la loi alors que l'égalité de tous les contribuables devant l'impôt n'a lieu que dans les limites de la légalité ;

Considérant qu'il découle de tout ce qui précède que les frais litigieux ne sont pas susceptibles de rentrer parmi les frais d'obtention ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 14 août 2008, Monsieur ... a introduit un recours contentieux contre la décision directoriale précitée du 2 juillet 2008.

Il échet tout d'abord de relever que la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée. Il convient partant d'opérer la qualification suivant la substance des moyens présentés, étant entendu qu'en présence d'un non professionnel requérant, et dans la mesure où les moyens tendent, du moins médiatement, à cette fin, il convient de retenir que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi.

En l'occurrence, les moyens présentés tendent en substance à voir réformer la décision du directeur, et à voir admettre la déduction des frais déclarés comme frais d'obtention au

sens de l'article 105 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu (LIR), de sorte que le recours peut être qualifié de recours en réformation.

Il résulte de la lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, que le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision directoriale du 2 juillet 2008, lequel est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur reproche au directeur d'avoir confirmé le bureau d'imposition en ce que ce dernier a refusé la déduction de la somme de 1.102,96 euros, se composant de 79,32 euros d'amortissement de son ordinateur personnel pour deux mois et de 1.023,64 euros pour du matériel informatique, qu'il entendait faire valoir à titre de frais d'obtention dans la catégorie des revenus provenant d'une occupation salariée, en l'occurrence de l'exercice de l'activité salariée de professeur de biologie.

Il soutient qu'il aurait besoin de son ordinateur dans le cadre de son travail d'enseignant. Il explique ainsi qu'en tant que professeur, il serait censé, voire obligé de préparer ses cours à la maison et d'y corriger les devoirs que les élèves lui soumettraient par courriel. Il enseignerait également l'informatique dans différentes classes au lycée. En outre, l'internet prendrait de plus en plus d'importance dans l'organisation des cours, tant avec les élèves qu'avec le ministère. En tant que co-administrateur du réseau scolaire, il devrait à tout moment avoir accès à distance sur les serveurs de son établissement scolaire et en tant que webmaster, il serait chargé de la gestion du site de biologie du Lycée Michel Rodange. Il serait également tuteur d'une stagiaire avec laquelle les échanges se feraient par courriel. Il précise qu'enseignant également à l'Université de Luxembourg, il recevrait ses courriers de la part de l'Université par courriel. Il insiste également sur le fait que pour permettre tous ces travaux, le ministère mettrait à la disposition des enseignants une licence spéciale pour Windows et MS-Office qu'ils pourraient utiliser à domicile. Enfin, les lycées changeraient tous les trois ans de matériel informatique, de sorte que les professeurs seraient tenus de faire de même pour suivre l'évolution technologique.

En droit, le demandeur se prévaut de la circulaire du directeur LIR n° 105/2 du 16 mars 1998 apportant des précisions relatives au régime fiscal de certains frais d'obtention, pour soutenir que l'ordinateur et le matériel informatique constitueraient des outils de travail indispensables pour l'exercice de sa profession et qu'ils seraient « *quasi exclusivement* » utilisés à des fins professionnelles. Il estime ainsi la part privée de l'utilisation de l'ordinateur comme étant inférieure à 5 %, tout en précisant que son ménage aurait disposé en 2006 de trois, respectivement de quatre ordinateurs personnels et de deux ordinateurs portables. Quant aux factures remises en cause par le bureau d'imposition au motif que celles-ci ne porteraient pas son nom complet, le demandeur confirme que ces factures seraient relatives à des achats de matériel informatique qu'il aurait lui-même effectués.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement invoque le principe de l'interdiction de ventilation des dépenses à caractère mixte, tel qu'il se dégage de l'article 12

LIR, sauf si la part privée et la part professionnelle peuvent être nettement séparées d'après des critères objectifs, aisément contrôlables. Il soutient qu'en l'espèce, la preuve permettant, d'après des critères objectifs, une séparation facile et nette des dépenses en une part privée et une part professionnelle n'aurait pas été rapportée, de sorte que face à une estimation sommaire des dépenses, celles-ci ne seraient pas déductibles dans leur intégralité.

Il relève ensuite qu'il serait acquis en l'espèce que le matériel litigieux aurait été utilisé aussi bien à des fins professionnelles qu'à des fins privées. Il affirme ne pas non plus vouloir remettre en cause le fait que toutes les factures produites par le demandeur ont effectivement été payées par ce dernier et que l'ordinateur et le matériel informatique sont utilisés pour une large part à des fins professionnelles. Il relève toutefois qu'aucune preuve permettant, d'après des critères objectifs, une séparation nette et facile des dépenses afférentes en une part privée et en une part professionnelle, n'aurait été rapportée, de sorte que les allégations du demandeur, qui ne dépasseraient pas le stade d'une estimation sommaire, feraient obstacle à la déductibilité des frais dans leur intégralité en tant que frais d'obtention.

Il estime finalement que le directeur aurait à juste titre relevé qu'en décider autrement reviendrait à méconnaître le principe d'égalité devant l'impôt en ce que certains contribuables pourraient ainsi profiter de leur position économique pour déduire de leurs recettes brutes une partie des dépenses de train de vie privée, tandis que d'autres seraient réduits à payer ces frais de leur revenu net après impôt.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur insiste sur ce que le directeur, dans sa décision litigieuse, aurait admis que les dépenses pour instruments de travail constitueraient des frais d'obtention entièrement déductibles, si elles servaient exclusivement ou quasi exclusivement (à raison de 90% ou plus) à l'exercice de l'activité professionnelle. Il précise ainsi qu'il n'aurait pas procédé à une ventilation des dépenses dans la mesure où son ordinateur serait utilisé quasi exclusivement à des fins professionnelles. En outre, lors d'une entrevue du 20 mai 2008 avec une délégation du comité de la FEDUSE/Enseignement-CGFP, le directeur aurait affirmé aux enseignants que les frais de matériel informatique des enseignants pourraient être déduits, sous la condition que le contribuable puisse en démontrer un usage professionnel de 90%. Il conclut que ce serait partant à tort que le bureau d'imposition lui aurait refusé la déduction de l'amortissement et des frais d'ordinateur, d'autant que des collègues relevant d'autres bureaux d'imposition se seraient vu admettre la déduction des frais d'obtention relatifs à un ordinateur pour les années 2006 et 2007.

Aux termes de l'article 105 LIR « *sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes (...)* », tandis qu'aux termes de l'article 12, n° 1 LIR « *(...) ne sont déductibles (...) les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité* ».

L'article 12, n° 1 LIR pose le principe de l'interdiction de la ventilation des dépenses servant à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées en une quote-part non déductible relative au train de vie privé et en une quote-part formant des frais d'obtention déductibles. Toutefois, lorsque des dépenses ayant servi à des fins privées sont provoquées en partie par des considérations d'ordre professionnel et que cette partie peut être séparée nettement, selon des critères objectifs, la partie des dépenses ayant servi à des fins

professionnelles est admise en déduction à titre de dépenses d'exploitation ou de frais d'obtention, à moins que cette partie ne soit d'importance minimale. Lorsque les dépenses ne peuvent pas être ventilées d'une façon nette ou qu'il n'est que difficilement discernable si les dépenses ont servi plutôt à la profession ou plutôt au train de vie, le montant intégral des dépenses n'est pas déductible conformément à l'article 12, n° 1 LIR. L'utilisation professionnelle doit pouvoir être établie sans difficultés majeures et d'une façon adéquate, selon des critères objectivement contrôlables, et, en outre, la part professionnelle ne doit pas seulement être d'importance minimale (en ce sens « *Notions fiscales de base concernant l'impôt sur le revenu* », par Guy Poos, Etudes fiscales n°124/127 de mai 2002, page 122).

Si, par contre, les dépenses servent exclusivement ou quasi exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle, elles sont à considérer comme des frais d'obtention et, dans ce cas, elles sont intégralement déductibles.

En ce qui concerne plus particulièrement les frais pour l'acquisition de matériel informatique, il est de principe qu'un ordinateur personnel et ses accessoires faisant partie du patrimoine privé du contribuable sont à ranger parmi les biens de la sphère privée, sauf s'il sert et ne peut servir qu'à des fins professionnelles, au regard des critères exposés ci-dessus.

Il échet encore de rappeler qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable, de sorte qu'il appartient, en principe, au demandeur d'établir que les frais dont il fait état, répondent aux conditions imposées afin d'être admis à titre de frais d'obtention.

Il convient dès lors d'examiner, au regard des conditions exposées ci-dessus, les frais de matériel informatique qui sont visés par le présent recours.

En l'espèce, le demandeur fait valoir, à titre de frais d'obtention, un montant de 79,32 euros d'amortissement pour deux mois d'un nouvel ordinateur personnel acquis le 27 octobre 2006 et un montant de 1.023,64 euros pour autre matériel informatique. Il prétend que ledit matériel aurait été utilisé quasi exclusivement à des fins professionnelles, la part privée de l'utilisation de l'ordinateur étant estimée à moins de 5%.

Il échet de prime abord de relever que le tribunal ne saurait partager l'argumentation du directeur suivant laquelle un ordinateur ne pourrait de nos jours plus être considéré comme un instrument de travail. En effet, s'il peut être admis que la majorité des ménages disposent aujourd'hui d'un, voire de plusieurs ordinateurs, cette circonstance à elle seule ne saurait cependant constituer un obstacle à la prise en considération d'un ordinateur comme instrument de travail si, par ailleurs, les conditions dégagées ci-dessus sont remplies.

Il convient ensuite de constater que le délégué du gouvernement ne remet en cause ni le fait que l'ordinateur et le matériel informatique sont utilisés par le demandeur pour une large part à des fins professionnelles, ni le fait que les factures produites par le demandeur, censées attester l'achat du matériel informatique litigieux et qui ne portent pas son nom complet, ont été payées par le demandeur.

Toutefois, le délégué du gouvernement estime que le demandeur n'aurait pas rapporté la preuve permettant une séparation nette des dépenses en part privée et en part professionnelle, en lui reprochant une simple estimation sommaire des dépenses

professionnelles qui s'opposerait à la déductibilité des frais dans leur intégralité. En effet, le demandeur, s'il fait certes état d'une utilisation quasi exclusive à des fins professionnelles de son ordinateur personnel et du matériel informatique, il fait également état d'une utilisation à des fins privées qu'il estime comme étant inférieure à 5%.

Force est de constater que l'utilisation de l'ordinateur et du matériel informatique afférent pour une large part à des fins professionnelles ne saurait être mise en doute au vu des explications détaillées et crédibles du demandeur tant sur la nécessité de l'utilisation d'un ordinateur dans le cadre de son activité professionnelle, que sur la manière de laquelle cet équipement informatique est utilisé à des fins professionnelles, explications qui en tant que telles ne sont d'ailleurs pas remises en cause par le directeur dans la mesure où celui-ci admet que le demandeur utilise couramment ou même de façon prépondérante l'ordinateur pour de multiples tâches en relation avec son emploi, et dans la mesure où il admet la connexion entre le matériel litigieux et l'activité professionnelle.

En ce qui concerne l'utilisation de l'ordinateur et du matériel informatique à des fins privées, le demandeur affirme, sans le démontrer par des éléments de preuve concrets, qu'il utiliserait l'ordinateur litigieux pour la correspondance privée (soit une vingtaine de lettres pour l'année 2006), pour des opérations bancaires (soit en moyenne 8 opérations par mois), et pour l'établissement de sa déclaration fiscale.

Tel que relevé ci-dessus, si les dépenses servent à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées, une ventilation de la dépense en une quote-part privée non déductible et en une quote-part professionnelle déductible comme frais d'obtention n'entre en ligne de compte qu'en présence de critères et pièces objectifs permettant une séparation nette et facilement contrôlable de ces dépenses. Il se pose dès lors la question de la preuve, d'après des critères objectifs et vérifiables, permettant une distinction nette entre part privée et part professionnelle. Or, en cas d'utilisation d'un ordinateur personnel à des fins professionnelles et à des fins privées, une telle séparation selon des critères objectifs n'est pas aisée. C'est précisément pour éviter de tels problèmes de preuve qu'a été introduit le principe de l'interdiction de la ventilation des dépenses.

Le demandeur affirme, en se basant sur la circulaire LIR n° 105/2 du 16 mars 1998, précitée, que l'ordinateur est à considérer comme instrument de travail s'il est presque exclusivement utilisé dans l'intérêt professionnel (à raison de 90% ou plus). Or, dans cette dernière hypothèse, le contribuable n'est pas dispensé de preuve et ne saurait se contenter d'une simple affirmation que l'équipement litigieux est quasi exclusivement utilisé à des fins professionnelles, mais il doit rapporter, dans la mesure de ce qui est raisonnable, des éléments de nature à convaincre de ses affirmations.

Or, force est de constater qu'en l'espèce, le demandeur n'a pas démontré par des éléments de preuve concrets que la part privée de l'utilisation de son ordinateur personnel et du matériel informatique afférent n'est que de 5%.

Au contraire, le tribunal est amené à retenir que dans la mesure où le demandeur affirme qu'il utilise l'ordinateur en question pour rédiger sa correspondance privée, pour faire ses opérations bancaires et pour établir sa déclaration fiscale, cette utilisation à des fins privées ne saurait, en l'absence de données plus détaillées quant au volume de l'utilisation privée et de l'utilisation professionnelle, être qualifiée d'insignifiante, de sorte qu'il y a lieu

de retenir que l'utilisation de l'ordinateur et du matériel informatique quasi exclusivement à des fins professionnelles n'est pas rapportée en l'espèce.

C'est dès lors à bon droit que le directeur a rejeté la réclamation du demandeur.

Cette conclusion n'est pas énervée par l'affirmation du demandeur selon laquelle des enseignants relevant d'autres bureaux d'imposition auraient pu déduire leur ordinateur comme frais d'obtention, étant donné que, d'une part, le tribunal est appelé à dire le droit dans le cas concret et, d'autre part, même à admettre que d'autres enseignants aient pu obtenir la déduction de leur ordinateur personnel à titre de frais d'obtention, question dont n'est pas saisi le tribunal dans le cadre du présent litige, un tel état des choses n'est pas de nature à justifier dans le chef du demandeur un droit à réclamer un traitement identique, étant donné que l'égalité devant l'impôt, impliquant l'égalité de traitement de tous les contribuables, n'a lieu que dans les limites de la stricte légalité.

Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter comme non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 22 juillet 2009 par le premier vice-président, en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Carlo Schockweiler